



Inc. A1310015TM

BUNAL DE APELACIONES DE LOS IMPUESTOS INTERNOS Y DE ADUANAS: San Salvador, a las trece horas con treinta y tres minutos del día veintisiete de noviembre del año dos mil catorce.

VISTOS en apelación la Resolución con referencia **RES. N° 729/13/DJCA/DPJ/32**, emitida por la Dirección General de Aduanas a las catorce horas del día veintisiete de septiembre del año dos mil trece, a nombre de -----, en la cual se resolvió: **1) DETERMINAR** que la citada sociedad deberá pagar en concepto de Derechos Arancelarios a la Importación (DAI), la cantidad de **UN MIL SETECIENTOS DIECINUEVE DÓLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA CON CUARENTA Y OCHO CENTAVOS DE DÓLAR DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA (\$1,719.48)** e Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios (IVA), la cantidad de **TREINTA Y SEIS MIL NOVECIENTOS CUARENTA Y NUEVE DÓLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA CON OCHENTA Y OCHO CENTAVOS DE DÓLAR DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA (\$36,949.88)**; y **2) SANCIONAR** a la aludida sociedad, por el cometimiento de infracción tributaria tipificada en el artículo 8 letra a) de la Ley Especial para Sancionar Infracciones Aduaneras, de conformidad al artículo 10 de la misma Ley Especial, con multas tributarias del 200% y 300% sobre los derechos e impuestos dejados de pagar, por la cantidad de **TREINTA Y SEIS MIL CUATROCIENTOS CINCUENTA Y TRES DÓLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA CON CUATRO CENTAVOS DE DÓLAR DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA (\$36,453.04)**, y **SESENTA Y UN MIL TRESCIENTOS VEINTIOCHO DÓLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA CON CINCUENTA Y CINCO CENTAVOS DE DÓLAR DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA (\$61,328.55)**, respectivamente.

Y CONSIDERANDO:

I.- Que el licenciado -----, en su carácter de Apoderado General Judicial y Extrajudicial de -----, al interponer Recurso de Apelación expresó no estar de acuerdo con la Resolución con referencia RES. N° 729/13/DJCA/DPJ/32 objeto de la presente alzada, por las razones siguientes:

““I. DOBLE TRIBUTACIÓN DEL IMPUESTO A LA TRANSFERENCIA DE BIENES MUEBLES Y A LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS.

La Dirección General de Aduanas determina en su resolución RES. **No. 729/13/DJCA/DPJ/32** e Informe de Fiscalización, alcance complementarios sobre el Impuesto sobre la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, incluso aplicando multas, basándose en los artículos 1, 8 letra c), Anexo 1 de las Notas Interpretativas, y Nota al Artículo 8, Párrafo 1 c), del Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT) de 1994, relacionados con los pagos de las regalías (5% de las ventas) que realiza mi poderdante a la empresa matriz -----; lo cual consideramos vulnera nuestro actual sistema tributario.

Lo anterior, sobre todo porque al momento de efectuar dichos pagos de regalías a la empresa matriz -----, en su calidad de no domiciliado, se han efectuado las retenciones del 20% de Impuesto sobre la Renta, tal y como lo cita el auditor de aduanas en su Informe de Fiscalización y la resolución RES. No. **729/13/DJCA/DPJ/32**; así también ya se han efectuado las retenciones del 13% de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios (IVA), lo que no cita el auditor de aduanas en su Informe de Fiscalización pero si en la resolución RES. No. **729/13/DJCA/DPJ/32**. (...)““.

““Dichas retenciones se efectúan con sujeción a lo establecido en los artículo 158, inciso primero, y 161 del Código Tributario; procedimiento interno normado para tributar en este tipo de transacciones.

Si por el contrario mi poderdante efectuare un ajuste en el valor declarado en aduana al momento del despacho aduanero, en diferentes declaraciones de mercancías, como se pretende en la resolución RES. No. **729/13/DJCA/DPJ/32** y en el Informe de Fiscalización, el monto a pagar por concepto de impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios, correspondería al mismo que se efectúa al momento de pagar la regalía a la sociedad licenciataria - -----.

Bajo tal precepto el impuesto complementario determinado en la resolución RES. No. **729/13/DJCA/DPJ/32**, por concepto de impuestos a la transferencia de bienes muebles y a la

prestación de servicios, recaería en una doble tributación por los montos pagados en concepto de regalías.

Consideramos que el **Acuerdo de Valoración (GATT) de 1994**, en todo su contexto, es un instrumento incompatible con la práctica de la doble tributación de los impuestos internos, es más específico para los aranceles de comercio exterior, no es contrario con la legislación interna de los países suscriptores, ni busca crear conflictos entre autoridades tributarias internas. (...)"

"Lo que se pretende entonces en la resolución RES. No. **729/13/DJCA/DPJ/32** y en el Informe de Fiscalización, es más bien instaurar la doble tributación del impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios, como un régimen o política que encaja bajo nuestro modelo fiscal, incluso dando a entender que facilita la declaración, pago y la fiscalización de los impuestos aduaneros. (...)"

"El artículo 14 de la Ley de IVA nos define el hecho generador del impuesto y el artículo 161 del Código Tributario, nos manda a realizar las retenciones que luego deben enterarse a la Dirección General de Tesorería mediante mandamiento de ingreso.

Como puede advertirse, en tales disposiciones legales se tiene normado la cancelación del 20% de impuesto sobre la renta y del 13% de IVA, por los servicios recibidos por la importación de servicios, por el derecho o por el uso, o la concesión de uso, de derechos de bienes intangibles tales como, marcas de fábricas o de comercio, lo cual esta contractualmente documentado entre mi poderdante y -----.

Siendo entonces incorrecto para la Dirección General de Aduanas, pretender imputar al valor de las mercancías, las regalías sobre la misma base del pago, amparándose en los artículos 1, 8 letra c), Anexo 1 de las Notas Interpretativas, y Nota al Artículo 8, Párrafo 1 c), del Acuerdo, para que mi poderdante pague por segunda vez el impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios. (...)"

"Lo que podemos advertir en nuestro caso en particular, es que la resolución RES. No. **729/13/DJCA/DPJ/32**, ocasiona un conflicto que se da de la interacción entre normas

tributarias de dos autoridades diferentes de un mismo Estado, como los Son la Dirección General de Impuestos Internos y la Dirección General de Aduanas.

Así por ejemplo, el contrato de licencia internacional estipula el pago de regalías por parte de -----, a la empresa matriz -----, dicho pago está sujeto a la retención del 13% de impuesto a la transferencia de bienes muebles ya la prestación de servicios, con base al artículo 161 del Código Tributario, enterado ante la Dirección General de Impuestos Internos; y la Dirección General de Aduanas, pretende sobre la misma base imponible imputar el valor en aduanas sobre las mercancías importadas, conforme los artículos 1, 8 letra c), Anexo 1 de las Notas Interpretativas, y Nota al Artículo 8, Párrafo 1 c), del Acuerdo de Valoración, para cobrar él mismo impuesto.

La Dirección General de impuestos Internos, según la legislación interna, tendría derecho primario de gravar el impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios, ya que la retención del impuesto se efectúa al momento del pago, y se entera en la liquidación de impuestos prevista para los primeros diez días hábiles del mes siguiente a la operación.

En cambio, la Dirección General de Aduanas, en un momento muy posterior, pretende sin contar con un procedimiento establecido, ajustar el valor en aduana declarado por los montos pagados mensualmente por concepto de regalías, de los productos importados en las declaraciones de mercancías; para que se pague por segunda vez, el impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios.

Si bien es cierto, la Dirección General de Aduanas alude su posición a la rectificación de las declaraciones de mercancías, conforme al artículo. 333 del RECAUCA, especificó para la corrección de errores u omisiones, pierde de vista la doble tributación en la que recae, ya que mi poderdante no cayó en el error u omisión de declarar y enterar el pago del impuesto, ya que lo hizo pero ante la Dirección General de Impuestos Internos, autoridad con derecho primario para cobrar el impuesto. (...)"

"La Dirección General de Aduanas en su resolución RES. No. **729/13/DJCA/DPJ/32**, intenta interrelacionar el artículo 48 letra g) de la Ley del Impuesto a la Transferencia de Bienes muebles y a la Prestación de Servicios (IVA), relativo a la base imponible específica para las

importaciones, con los artículos 1 y 8, y nota al artículo 8 párrafo 1 c) del Acuerdo de Valoración (GATT), relativos al valor en aduana, ajustes al valor en aduanas y los cánones y derechos de licencias; asimismo, con los puntos 2, 3,6, 8, 10 y 13 del Contrato de Uso de Marcas, para hacer valer la obligación de mi poderdante de pagar la regalía a -----, y con la imputabilidad de esta al valor en aduana de las mercancías importadas.

Agrega que lo alegado por mi poderdante con relación a la doble tributación carece de validez, ya que los derechos e impuestos determinados se han basado en la legislación aduanera y de comercio exterior, estableciendo como base imponible el Valor en Aduanas, que comprende el valor de transacción de las mercancías más los cánones y derechos de licencia, los cuales comprenden los pagos relativos a marcas comerciales, y por tanto dichos pagos deben formar parte del valor aduanero.

Al respecto, sobre este punto Honorable Tribunal de Apelaciones, manifestamos que no es lo anterior lo que alegamos sobre la doble tributación, sino el hecho que para el Ministerio de Hacienda, el impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios, ya fue enterado, ante la Dirección General de Impuestos Internos; por tanto debe ser restado de la determinación que hace la Dirección General de Aduanas.

El Servicio Aduanero relaciona jurídicamente el artículo 48 letra g) de la Ley de IVA, con el concepto de valor en aduana, según el artículo 44 del CAUCA, por sus textos de Ley, pero pierde de vista los hechos generadores del impuesto establecidos en los artículos 14 y 17 letra o) de la Ley de IVA y el mecanismo de retención del impuesto establecido en el artículo 161 del Código Tributario.

En la resolución RES. No. **729/13/DJCA/DPJ/32**, se añade que aun cuando el pago de la regalía se efectuó de forma aislada al pago del valor de transacción de las mercancías importadas, este debe adicionarse a la base imponible para formar el valor aduanero como manda el artículo 51 de la Ley de IVA.

Con relación a este punto, el referido artículo 51 de la Ley de IVA, dispone que para determinar la base imponible del impuesto, deben adicionarse al precio o remuneración cuando no las incluyeran, todas las cantidades o valores que integran la contraprestación y se carguen o

cobren adicionalmente en la operación, aunque se documenten o contabilicen separadamente o correspondan a operaciones que consideradas independientemente no estarían sometidas al impuesto. (...)''''.

''''(...) el Servicio Aduanero deduce que la retención y pago del IVA y Renta, fue un acto al cual mi poderdante estaba obligada a acatar por Ley, emanado de las disposiciones del Código Tributario, no por mandato de la Legislación Aduanera, acotando que el artículo 2 del Código Tributario, brinda independencia a su actuación, y en conclusión no existe doble tributación con lo actuado por la Administración Aduanera.

Al respecto nuevamente advertimos que la Administración Aduanera pierde de vista los hechos generadores del impuesto establecidos en los artículos 14 y 17 letra o) de la Ley de IVA, en su afán de gravar por segunda vez el impuesto y al cual en ninguna parte de la resolución RES. No. **729/13/DJCA/DPJ/32**, hace referencia; y que este hecho generador el que promueve el mecanismo de retención del impuesto establecido en el artículo 161 del Código Tributario.

Y que tanto la legislación aduanera y la legislación tributaria, deben basar sus determinación en los hechos generadores establecidos en las legislaciones que dan vida a los tributos, para el caso del IVA, ambas direcciones generales, se apoyan en los artículo 14 y 17 letra o) de la Ley de IVA, para hacer valer el origen del impuesto y sus atribuciones legales contempladas en sus legislaciones independientes para cobrarlo.

Finalmente la Dirección General de Aduanas hace referencia que mi poderdante debió ajustar el valor en aduanas declarado originalmente en los productos importados, en **61 FAUCAS y 27 Declaraciones de Mercancías**, luego de determinar la cuantía a pagar sobre dichos productos al propietario de la marca; debió realizar el procedimiento establecido en el artículo 333 del RECAUCA, el cual establece el procedimiento de la rectificación de las declaraciones de mercancías, cuando el declarante tenga razones para considerar que una declaración aduanera contiene omisiones.

Considera importante el artículo 333 del RECAUCA, por la facultad que posee el poderdante para poder efectuar rectificaciones en las Declaraciones de Mercancías, por lo tanto, en razón que mi poderdante, pagó a los dueños de las marcas las regalías sobre el monto de las ventas netas de

los productos importados, debió haberlo declarado, realizando un ajuste al valor en aduana declarado; considerando que el pago del valor en aduana en concepto de regalías es por la importación efectuada, por tanto, distinto al establecido en el artículo 161 del Código Tributario, por lo que considera desvirtuado el alegato de la doble tributación.

Al parecer Honorable Tribunal, ni la misma Dirección General de Aduanas tiene claro la forma de utilización del artículo 333 del RECAUCA (...)''''''.

''''''Consideramos que en ningún momento la administración aduanera puede separar los hechos generadores del impuesto de IVA, establecidos en los artículos 14 y 17 letra o) de la Ley de IVA, por las regalías pagadas a -----, y por la importación, ya que es lo que le da vida al tributo en cuestión; recaería en una doble tributación al gravar con IVA la misma regalía por la importación y por el arrendamiento de la marca.

Por todo lo anterior, pedimos Honorable tribunal de Apelaciones que se validen las retenciones y los pagos del 13% del impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios, efectuados a la matriz -----, por concepto de regalías, enterado a la Dirección General de Impuestos Internos (...)''''''.

''''''**II. CONTRATO ENTRE -----, Y -----**

Conforme al contrato de uso de marcas de fábrica, con vigencia desde el 01 de enero de 1963, celebrado entre -----, en calidad de Propietario, y en calidad de Usuario, según el Informe de Fiscalización, mi poderdante no incluyó valores pagados con posterioridad a la importación de las mercancías, lo que conlleva al cometimiento de omisiones en la información presentada en 27 Declaraciones de Mercancías y 61 Formularios Aduaneros Únicos Centroamericanos, sujetos de alcance, en concepto de regalías o royalties pagados sobre la base del 5% de las ventas de artículos de las marcas **COLGATE, PROTEX, PALMOLIVE, MENNEN, AJAX, FABULOSO, AZISTIN y SUAVITEL.**

El auditor de aduanas establece que por las condiciones anteriores mi poderdante ha incumplido los artículos 1 y 8 numeral 1 letra c), Nota al Artículo 1 y 8 párrafo 1 c) numeral 1, de las Notas Interpretativas del Anexo 1, y Anexo III numeral 7 del Acuerdo de Valoración (GATT) de

1994; asimismo los artículos 44, 50, 77 y 82 del CAUCA, 320 letra j) y 333 del RECAUCA, y 3 de la Ley de Simplificación Aduanera. (...)''''''.

''''''(...) por lo que deben sumarse al precio efectivamente pagado, ya que se cumplen los siguientes requisitos:

- Primero.- Que las "regalías o royalties", estén relacionadas con la mercancía que se valora.

La Dirección General de Aduanas en su resolución RES. No. **729/13/DJCA/DPJ/32**, manifiesta que las mercancías importadas son artículos para el aseo personal (bucal)! limpieza del hogar y limpieza de ropa, de las marcas **COLGATE, PROTEX, PALMOLIVE, MENNEN, AJAX, FABULOSO, AZISTIN y SUAVITEL**, entre otras.

Asume que una vez estos artículos hayan sido vendidos por el usuario -----, éste pagará al propietario -----, en concepto de regalía, un porcentaje del total de ventas de los productos, por lo que el primero queda obligado a satisfacer la regalía al último, en virtud de la obligación estipulada en el punto 6 del contrato de uso de marcas. (...)''''''.

''''''Lo que no menciona la resolución RES. No. **729/13/DJCA/DPJ/32**, es lo que si menciona el punto 3 del contrato de uso de marcas (...)''''''.

''''''Cuando la cláusula tercera del contrato, se refiere a la utilización de las formulas, procedimientos y métodos que de tiempo en tiempo serán suministradas o aprobados por el Propietario, de acuerdo con estándares especificados, debe entenderse que los pagos por regalías que mi poderdante efectúa al propietario de la marca ----- comprenden las siguientes contraprestaciones de servicios:

- La propiedad industrial.
- El conocimiento técnico (know-how), el saber hacer de la franquicia.
- La coordinación de las actividades promocionales.
- Los servicios ejecutados por profesionales, del apoyo centralizado y asistencia técnica del licenciataria. (...)''''''.

“En el caso que nos ocupa, los pagos por las regalías reciben a cambio contraprestaciones como el uso de la propiedad industrial, el conocimiento técnico (know-how), la coordinación de actividades promocionales, y los servicios ejecutados por profesionales, apoyo centralizado y asistencia técnica del licenciatario; que no cumplen con las condiciones establecidas en el artículo 8.1. c) del **Acuerdo de Valoración (GATT) de 1994**, para reconocerse como un canon o regalía que debe añadirse al costo de las mercaderías importadas.

Por tal circunstancia, se advierte, que el pago de la regalía también representa un pago por remuneración por prestación de servicios, los cuales no solo están relacionados con las mercancías importadas sino con la administración de la marca y las mercancías que en el futuro se importaren.

Debe tenerse a cuenta además, que el monto pagado por las regalías **sí está incluido en el precio realmente pagado** por las mercancías importadas, en un momento posterior, cuando fue reconocido su gasto contablemente, y se efectuaron las retenciones del 20% de Impuesto sobre la Renta y del 13% de IVA, bajo el mecanismo previsto por la legislación tributaria interna. (...).”

“No entra a valorar la cláusula tercera del contrato, que se refiere a las contraprestaciones de servicios por el pago de las regalías como: propiedad industrial, conocimiento técnico (know-how), el saber hacer de la franquicia, la coordinación de las actividades promocionales, y los servicios ejecutados por profesionales, del apoyo centralizado y asistencia técnica del licenciatario. (...).”

“- **Segundo. Que el pago de regalías pueda constituir un pago directo o indirecto.**

La Dirección General de Aduanas en su resolución RES. No. **729/13/DJCA/DPJ/32**, señala que el referido contrato estipula siempre en el punto 6, que en consideración a los derechos otorgados al usuario -----, éste pagará al propietario -----, en concepto de regalía, un porcentaje del total de ventas autorizadas de todos los productos vendidos.

Por lo que le resulta lógico pensar que de no satisfacerse el pago, el vendedor no estaría dispuesto a continuar con el suministro de materiales, pudiendo incluso proceder, conforme a la cláusula 10 del contrato, que establece que si el Usuario no cumpliera con pagar la regalía, o con observar los estándares especificados por el propietario, o violara de cualquier otra manera los términos del pacto, el Propietario puede dar por terminado el contrato, es decir que por falta de pago, procede entonces la rescisión del mismo. (...)''''''.

''''''(...) los pagos por las regalías puede relacionarse con las mercancías importadas, pero también reciben a cambio contraprestaciones como el uso de la propiedad industrial, el conocimiento técnico (know-how), la coordinación de actividades promocionales, y los servicios ejecutados por profesionales, apoyo centralizado y asistencia técnica del licenciario; conceptos que no cumplen con las condiciones establecidas en el artículo 8.1. c) del **Acuerdo de Valoración (GATT) de 1994**, para reconocerse como un canon o regalía que deben añadirse al costo de las mercaderías importadas. (...)''''''.

''''''Nuevamente, la Dirección General de Aduanas, no entra a valorar la cláusula tercera del contrato, que se refiere a las contraprestaciones de servicios por el pago de las regalías (...)''''''.

''''''- Tercero.- Que constituya una condición de venta de dicha mercancía.

En cuanto al tercer requisito, en su resolución RES. No. **729/13/DJCA/DPJ/32**, La Dirección General de Aduanas, señala que para establecer si el pago o regalía estaba o no incluido en el precio pagado por los artículos importados, considera las estipulaciones del contrato en los puntos 3 y 6, que indican que el propietario otorga al usuario, licencia para usar las marcas de fábrica en productos vendidos en el territorio, por ende, en consideración a los derechos otorgados, el usuario pagará al propietario, en concepto de regalía, un porcentaje del total de ventas de los productos vendidos. (...)''''''.

''''''Con lo anterior, el auditor de aduanas en su Informe de Fiscalización manifiesta que denota el pago de la regalía como condición de venta de la mercancía importada impuesta por -----, y de no efectuarse el pago de regalías del 5%, cesará uso de marca comercial del contrato por parte de -----, en El Salvador.

Respecto con lo anterior, debemos alegar que en el contrato de uso de marcas, celebrado entre -----, en calidad de Propietario, y -----, en calidad de Usuario, no consta ninguna cláusula específica que disponga que tales pagos representen una condición de venta que impida el suministro de bienes por los fabricantes de las mercancías importadas, a pesar que la regalía se relacione con tales mercancías solo para propósitos de su cálculo, basándose en los volúmenes de venta.

Estos fabricantes de las mercancías de las marcas **COLGATE, PROTEX, PALMOLIVE, MENNEN, AJAX, FABULOSO, AZISTIN y SUAVITEL**, son empresas distintas y sus obligaciones de suministro se derivan de acuerdos separados que no están relacionados con la venta de las mercancías.

Si bien es cierto, mi poderdante tiene que pagar una regalía a la sociedad licenciataria -----, por el derecho de utilizar sus marcas, esta obligación no está relacionada con la venta de las mercancías por parte de los fabricantes para su exportación al país de importación.

Las mercancías importadas han sido compradas a los fabricantes con arreglo a un acuerdo distinto, y el pago de la regalía no constituye en sí una condición de venta de estas mercancías, sino que solamente el uso exclusivo de las marcas.

En ese sentido, el canon no debe añadirse al precio realmente pagado para determinar el valor en aduana, ya que su pago no constituye una condición de venta por parte de los fabricantes para la exportación de los artículos, sino que surge de una obligación legal de mi poderdante -----, de pagar a la sociedad Licenciataria -----, como poseedor de los derechos de la marca, cuando se venden en el país los artículos.

Las mercancías pueden seguir importándose sin el uso de la marca, perdiéndose la exclusividad y las contraprestaciones como el uso de la propiedad industrial el conocimiento técnico (know-how), la coordinación de actividades promocionales, y los servicios ejecutados por profesionales, apoyo centralizado y asistencia técnica del licenciatario; como lo hacen otros importadores sin gozar de la exclusividad de las marcas. (...)'".

""Existe amplio asidero legal sobre este asunto del pago de regalías en la siguiente literatura técnica, que emite el Comité Técnico de Valoración en Aduanas de la Organización Mundial de Aduanas (OMA), que orienta bajo qué circunstancias el precio realmente pagado no constituye una condición de la venta de mercancías para su exportación al país importador:

-OPINIÓN CONSULTIVA 4.2, COMITÉ DE VALORACION DE LA OMC: CÁNONES Y DERECHOS DE LICENCIA SEGÚN EL ARTÍCULO 8.1 c) DEL ACUERDO.

- OPINIÓN CONSULTIVA 4.5, COMITÉ DE VALORACION DE LA OMC: CÁNONES Y DERECHOS DE LICENCIA SEGÚN EL ARTÍCULO 8.1 e) DEL ACUERDO.

- OPINIÓN CONSULTIVA 4.8, COMITÉ DE VALORACION DE LA OMC: CÁNONES Y DERECHOS DE LICENCIA SEGÚN EL ARTÍCULO 8.1 c) DEL ACUERDO.

- OPINIÓN CONSULTIVA 4.13, COMITÉ DE VALORACION DE LA OMC: CÁNONES Y DERECHOS DE LICENCIA SEGÚN EL ARTÍCULO 8.1 c) DEL ACUERDO.

Por tanto, en oposición a lo manifestado por el auditor de aduanas, no denotamos que el pago de la regalía sea una condición de venta de las mercancías importadas impuesta por -----
-----, y que de no efectuarse el pago de regalías del 5%, podría cesar el uso de marca comercial del contrato, pero la importación de las mercancías desde el país de exportación hasta el país de importación, ya que hay bastantes empresas que en la actualidad importan las mismas mercancías sin el uso de las marcas. (...)"".

""- Cuarto.- Que su importe no esté incluido en el precio pagado o por pagar.

En cuanto al cuarto requisito, la Dirección General de Aduanas en su resolución RES. No. **729/13/DJCA/DPJ/32**, establece que mediante los registros contables antes señalados, se advierte que el canon no está incluido en el precio pagado por los productos importados, por consiguiente en virtud que los artículos se venderán a su debido tiempo, en el primer precio pagado, no puede estar incluido el valor de la regalía ya que se va a liquidar con posterioridad cuando el artículo importado haya sido vendido, es por ello que se determina que existe independencia entre el valor de la mercancía importada y el precio del producto vendido. (...)"".

““En razón de esto, la Dirección General de Aduanas considera que mi poderdante debió ajustar el valor en aduanas declarado originalmente en las **88** Declaraciones de Mercancías y FAUCAS, que amparaban la importación de los productos del contrato, luego de determinar la cuantía a pagar sobre dichos productos (5% de las ventas netas) al licenciador -----, realizando el procedimiento establecido en el artículo 333 del RECAUCA, que establece el procedimiento de la rectificación de las Declaraciones de Mercancías, cuando el declarante tenga razones para considerar que una declaración aduanera contiene omisiones o inexactitudes en su información.

Hace referencia además a los artículos 46 y 50 del CAUCA y 3 de la Ley de Simplificación Aduanera (...)””””.

““Considera importante el artículo 333 del RECAUCA (...)””””.

““Al parecer Honorable Tribunal, ni la misma Dirección General de Aduanas tiene claro la forma de utilización del artículo 333 del RECAUCA, no orienta en que momento tendría que hacer la rectificación de su declaración de mercancías el declarante (...)””””.

““Asimismo, reiteramos que el monto pagado por las regalías **si está incluido en el precio realmente pagado** por las mercancías importadas, en un momento posterior, cuando fue reconocido su gasto contablemente, y se efectuaron las retenciones del 20% de Impuesto sobre la Renta y del 13% de IVA, bajo el mecanismo previsto por la legislación tributaria interna.

Por tal circunstancia advertimos que el pago efectuado por el derecho de usar las marcas, ya está incluido en el precio realmente pagado.

- Quinto.- Que las adiciones al precio realmente pagado o por pagar solo puedan hacerse sobre la base de datos objetivos y cuantificables.

Respecto con el quinto requisito, la Dirección General de Aduanas en su resolución RES. No. **729/13/DJCA/DPJ/32**, fundamenta que al haber efectuado mi poderdante las ventas de los productos importados, en el periodo comprendido del 01 al 31 de enero de 2011, y por las cuales

efectuó pago de regalías mediante transferencias bancarias, es procedente ajustar los precios efectivamente pagados de los productos importados. (...)''''.

''''Consideramos que el procedimiento que desarrolla el auditor de aduanas para determinar los derechos e impuestos complementarios no es el apropiado técnicamente, ya que establece como base imponible el precio de venta de los productos que figura en los listados de precios de ventas del mes de enero de 2011, realizando incluso pruebas sobre datos que desde nuestro punto de vista son subjetivos y carentes de cuantificación con relación a las ventas de los artículos, conforme a las Notas Interpretativas, Nota al Artículo 8, Párrafo 3, del **Acuerdo de Valoración (GATT) de 1994**. (...)''''.

''''Por lo anterior, consideramos los procedimientos desarrollados de asocio de las compras con las ventas, como presunciones y estimaciones, que se apartan de la legalidad procedimental establecida en la legislación aduanera, haciendo el auditor de aduanas una interpretación extensiva y analógica. (...)''''.

''''Honorable Tribunal resultaría más objetivo y cuantificable partir de un precio de venta consignado en un comprobante de crédito fiscal o una factura de consumidor final, por efecto de la ventas del producto importado; en lugar de partir de un precio de venta que figura en un listado de precios de ventas, que puede variar dependiendo de la demanda o especificaciones del cliente, a parte que por si no demuestra la salida de los inventarios, como en el primero de los casos, donde se cuenta con la materialidad como prueba.

Incluso, se advierte la inexistencia de un seguimiento de inventario, de entradas y salidas, solamente se verifica la entrada, pero para la salida se realizan procedimiento extensivos y analógicos, que se apartan de lo que es el **Acuerdo de Valoración (GATT) de 1994**, un sistema equitativo, uniforme y neutro de valoración de aduana de las mercancías que excluye la utilización de valores arbitrarios o ficticios, esto último, como en el caso que nos ocupa.

Por todo lo anterior, consideramos que las regalías contractuales, que mi poderdante paga a su Casa Matriz -----, no encajan en lo dispuesto en el artículo 8, numeral 1, letra c), del **Acuerdo de Valoración (GATT) de 1994**, por lo que los valores determinados no deben

adicionarse al precio pagado por los artículos importados en las **88** declaraciones de mercancías y FAUCAS sujetos de estudio. (...)''''''.

II.- Que la Dirección General de Aduanas, habiendo tenido a la vista las razones en que la apelante social apoya su impugnación, procedió a rendir informe justificando su actuación en los términos siguientes:

''''1. SOBRE LA DOBLE TRIBUTACIÓN DEL IMPUESTO A LA TRANSFERENCIA DE BIENES MUEBLES Y A LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS. (...)''''''.

''''Sobre este punto, esta Autoridad reitera lo siguiente: (...)''''''.

''''Para el caso en autos, respecto con las regalías es de acotar que existe, un contrato de uso de marcas, presentado ante el Consulado General de El Salvador en fecha 28 de octubre de 1963 (folios 1,471 al 1,474), pero los derechos y obligaciones que del mismo se derivan fueron retroactivas y entraron en vigor desde el 1 de enero de 1963, de conformidad con la cláusula 5 del contrato celebrado entre -----, quien se denomina el Propietario y la sociedad -----, quien se denomina el Usuario, en el cual el primero es dueño de las marcas que aparecen en el anexo A del mismo (folio 1,474), y que se denominan como Marcas de Fábrica y ambos convienen de común acuerdo en 15 puntos (...)''''''.

Además, se advierte a ese Tribunal, que existe Carta de Enmienda de fecha 7 de marzo de 1990 (folios 1,480 al 1,485), en la cual ----- le hace saber a -----, que el Acuerdo ha sido extendido hasta el 31 de diciembre de 1994, pero también se establece que este Acuerdo puede ser renovado por un período adicional específico por ambas partes.

Aunado a lo anterior, el Ministerio de Economía emitió Resolución No.60 PR, de fecha 29 de enero de 2002 (folios 1,487 al 1,489), mediante la cual resolvió prorrogar por un plazo de 4 años, a partir del 1 de enero de 2001, el registro como capital extranjero a favor de -----, del domicilio de Nueva York, Estados Unidos de Norteamérica, el **contrato de uso de marcas** de fecha 1 de enero de 1964, celebrado con la Sucursal -----; además, la Sociedad auditada proporcionó *escrito* de fecha 27 de junio de 2013 (folios 1,523 al 1,524), en el cual menciona que el contrato de regalías vigente es el de la resolución No.60 PR inscrita en el Registro de Comercio el 10 de diciembre de 2011, y quedo para un plazo **indefinido**. (...)''''''.

“““La exigencia de pagar la regalía, en el caso que nos ocupa, procede entonces de una obligación contractual firmada entre -----, **el propietario, y** -----, **el usuario**, en donde el compromiso exige la imposición de una suma a pagar, que no se calcula sobre el precio de la facturas de compras de importación (incluidas en las **88** Declaraciones de Mercancías), sino en función de las ventas netas trimestrales del concesionario en el país de importación; aclarando que durante la fiscalización realizada específicamente durante el período comprendido del 1 al 31 de enero de 2011, a las Declaraciones de Mercancías en estudio, se observó que la Sociedad efectúa los pagos de las regalías mensualmente.

Conforme a lo antes expuesto, lo argumentado por el Apoderado respecto a la doble tributación se reitera carece de validez, en virtud que esta Autoridad ha determinado los derechos e impuestos con base a la legislación aduanera y de comercio exterior, estableciendo como base imponible el Valor en Aduanas el cual, como bien lo define el Acuerdo de Valoración, comprende el valor de transacción de las mercancías más los cánones y derechos de licencia, los cuales comprenden los pagos relativos a marcas comerciales, y por tanto dichos pagos deben formar parte del valor aduanero.

Tal como lo define el artículo 48 letra g) de la Ley del IVA antes referido, la base imponible específica para las importaciones e internaciones es el valor en aduanas y consecuentemente por el acto de importación debe tributarse el IVA con base al Valor aduanero, el cual incluye el pago relativo a las marcas comerciales que -----, ha cancelado al licenciador. (...)”””.

“““Por cuanto, se explicó o la Sociedad de mérito, que el pago de las regalías, al haber sido realizado a un sujeto no domiciliado, procedió como el Derecho corresponde, o efectuar las retenciones de Ley establecidas en los artículos 161 del Código Tributario, enterando el monto del 13% del IVA. (...)”””.

“““Ahora bien, se advierte a ese Tribunal, con respecto o lo alegado por el Impetrante cuando manifiesta que ya pago IVA y Renta sobre las Regalías, debe considerarse que, si bien es cierto la sociedad -----, retuvo y canceló un IVA y Renta calculado en base al pago de regalías, éste pago ha sido efectuado bajo la figura de **Retención a no domiciliados**, es decir, es un IVA y Renta retenido al licenciador de la marca y un valor que lo trasladó bajo

mandamiento de ingreso a la Administración tributaria; por lo que, no constituye un IVA cancelado como sujeto pasivo en calidad de Contribuyente, sino como sujeto pasivo en calidad de responsable. (...)''''''.

''''Por tanto, dicha operación de retención y pago del IVA y Renta, fue un acto al cual la sociedad ----- estaba obligada a acatar por Ley, emanado de las disposiciones del Código Tributario, no por mandato de una Legislación Aduanera (...)''''''.

''''Por los argumentos antes expuestos, esta Oficina reitera en cuanto a este punto lo establecido en la Resolución en alzada, y se solicita desestimar lo alegado por el Apoderado.

2. SOBRE EL CONTRATO ENTRE ----- Y -----.

Sobre lo alegado, esta Autoridad reitera:

Puede asumirse, Honorable Tribunal, que la incidencia de los cánones y derechos de licencia sobre el valor en aduana, radica en el hecho que estos sólo se sumarán al precio efectivamente pagado o por pagar si el pago está relacionado con la mercancía que se valoró y constituye una condición de venta de dicha mercancía; de lo cual se desprenden cinco requisitos esenciales para que proceda al ajuste del valor en aduana: Primero.- Que el canon o derecho de licencia comúnmente llamado "regalías o royalties", esté relacionado con la mercancía que se valora; Segundo.- Que el pago de regalías pueda constituir un pago directo o indirecto; Tercero.- Que el pago de regalías constituya una condición de venta de dicha mercancía; Cuarto.- Que su importe no esté incluido en el precio pagado o por pagar; y Quinto.- Que las adiciones al precio realmente pagado o - pagar solo puedan hacerse sobre la base de datos objetivos y cuantificables.

1. Respecto que el canon o derecho de licencia comúnmente llamado regalías o royalties está relacionado con la mercancía que se valora; ya que las mercancías importadas son artículos para el aseo personal (bucal), limpieza del hogar y limpieza de ropa, de las marcas **COLGATE, PROTEX, PALMOLIVE, MENNEN, AJAX, FABULOSO, AZISTIN y SUAVITEL**, entre otras, por las cuales -----, tiene un Contrato de Uso de Marcas Comerciales (folios 1,471 al 1,474) firmado con el licenciador -----, mismas marcas comerciales que vienen intrínsecas en los mercancías importadas por la sociedad -----,

que posteriormente fueron vendidas y sobre las cuales se ha calculado un porcentaje sobre la base del cinco por ciento (5%) del ingreso por ventas netas.

Dichas ventas, provenían de los productos importados bajo las marcas licenciadas, ya que la Sociedad de mérito no importa materia prima, sino productos terminados para venderlos; por lo que, los productos disponibles para la venta provienen de compras del exterior y por los cuales por usar las marcas comerciales antes mencionadas, se cancela en concepto de regalías al dueño de la marca el porcentaje de regalías antes descritas.

Por lo anterior, se advierte a ese Tribunal, que si existe una relación directa de acuerdo a la procedencia del producto vendido con el importado, y en relación a lo establecido en el Acuerdo Relativo a lo Aplicación del artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT) de 1994, en su artículo 8 numeral 1, letra c)... y como se ha detallado en el informe de fiscalización los productos importados están dentro de los alcances de la licencia otorgada... por los cuales -----, posee los derechos de marca comercial, existiendo identidad entre las mercancías objeto de valoración y los marcas de los productos que se encuentran amparadas en el Contrato de Uso de Marcas Comerciales entre ambas compañías.

2. Respecto que el pago de la Regalía pueda constituir un pago directo o indirecto (...)¹⁰⁰⁰.

¹⁰⁰⁰Por cuanto, se demostró conforme al Contrato de Licencia (folios 1,471 al 1,474) que --- ----- otras, y por el uso de las mismas ----- ha cancelado en concepto de regalías el cinco por ciento (5%) del ingreso por venta neta estipulado en el punto 2 del referido contrato, además, en el punto 3 alude que el Propietario otorga al Usuario, licencia para usar las Marcas de Fábrica en productos manufacturados; empacados, o vendidos en el territorio (...)

¹⁰⁰⁰**3. Respecto que el pago de regalías deberá efectuarse como condición de venta;** de acuerdo al Contrato de Licencia, en el punto 6, indica que en consideración a los derechos otorgados al Usuario, éste pagará al Propietario, en concepto de regalía, un porcentaje del total de ventas autorizadas de todos los productos vendidos; por lo que, la regalía está condicionada a la venta de los productos importados por parte de -----, por parte del Licenciador.

También, en el punto 10, refiere que el contrato será válido indefinidamente; y establece que si el Usuario no cumpliera con pagar la regalía, o con observar los estándares especificados por el Propietario, o violara de cualquier otra manera los términos del pacto, el Propietario puede dar por terminado el contrato, tal como se ha ampliado en párrafos que anteceden.

Con lo anterior, se reitera a ese Tribunal, que se demostró que el pago de la regalía es una condición de venta impuesta por el dueño de la marca, ya que la obligación del pago constituye una condición de venta impuesta por el Propietario de la licencia.

4. Respecto que su importe no esté incluido en el precio pagado o por pagar; se estableció mediante registros contables que el canon no está incluido en el precio pagado por los productos importados (...)''''.

5. Respecto que las adiciones al precio realmente pagado o por pagar solo puedan hacerse sobre la base de datos objetivos y cuantificables (...)''''.

''''Es así, que para el cálculo del concepto de regalías se retomaron los valores consignados en las Declaraciones de Mercancías y Formularios Aduaneros Únicos Centroamericanos, los cuales son los objetos de valoración, registro de ventas, entre ellas Comprobantes de Crédito fiscal, lista de precios, cuadro de cálculos del 5% de regalías sobre las ventas de las mercancías importadas y Contrato de Licencia.

Por cuanto, se reitera a ese Tribunal, que el cálculo de las regalías conforme los documentos utilizados no es antojadizo, en virtud, que son provenientes de los valores extraídos de documentos que la Sociedad de mérito proporcionó en fotocopia a esta Dirección General, y además, tales documentos y cálculos son susceptibles de verificación, los cuales constan en él expediente de mérito. (...)

III.- Por medio de auto de las trece horas cuarenta minutos del día diez de diciembre del año dos mil trece, este Tribunal abrió a pruebas el presente Recurso de Apelación, derecho del cual hizo uso la apelante social por medio de escrito presentado con fecha diecinueve de diciembre del mismo año.

Seguidamente, mediante auto de las trece horas treinta y cinco minutos del día catorce de enero del año dos mil catorce se mandó oír en alegaciones finales a la impetrante social, derecho del cual hizo uso, mediante escrito de fecha treinta y uno del mismo mes y año; quedando el presente Incidente de Apelación en estado de dictar sentencia.

IV.- De lo expuesto por la recurrente social y justificaciones de la Dirección General de Aduanas, en adelante denominada Dirección General, Autoridad Aduanera o Servicio Aduanero, este Tribunal se pronuncia de la siguiente manera:

1. RESPECTO AL AJUSTE DEL VALOR EN ADUANA EN CONCEPTO DE REGALÍAS.

El Apoderado General Judicial y Extrajudicial de la sociedad recurrente ha externado una serie de alegatos relacionados con el ajuste al valor en aduanas en concepto de regalías, que se resumen en que "las regalías contractuales, que mi poderdante paga a su Casa Matriz -----, no encajan en lo dispuesto en el artículo 8, numeral 1, letra c), del **Acuerdo de Valoración (GATT) de 1994**, por lo que los valores determinados no deben adicionarse al precio pagado por los artículos importados en las **88** declaraciones de mercancías y FAUCAS sujetos de estudio."

Al respecto, y previo al fallo que deba emitir este Tribunal, es pertinente efectuar las siguientes consideraciones:

DEL ACUERDO DE VALORACIÓN.

El Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT) de 1994, en adelante Acuerdo de Valoración, en su artículo 1 establece que: "El valor en aduana de las mercancías importadas será el valor de transacción, es decir; el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías cuando éstas se venden para su exportación al país de importación, ajustado de conformidad con lo dispuesto en el artículo 8..."

Asimismo, el relacionado Acuerdo de Valoración en su artículo 8 párrafo 1, letra c) señala:

“““Para determinar el valor en aduana de conformidad con lo dispuesto en el artículo 1, se añadirán al precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas:...

c) los cánones y derechos de licencia relacionados con las mercancías objeto de valoración que el comprador tenga que pagar directa o indirectamente como condición de venta de dichas mercancías, en la medida en que los mencionados cánones y derechos no estén incluidos en el precio realmente pagado o por pagar (...)”““.

Los párrafos 3 y 4 del citado artículo 8, del Acuerdo de Valoración, establecen:

““**3.** Las adiciones al precio realmente pagado o por pagar previstas en el presente artículo sólo podrán hacerse sobre la base de datos objetivos y cuantificables.”““

““**4.** Para la determinación del valor en aduana, el precio realmente pagado o por pagar únicamente podrá incrementarse de conformidad con lo dispuesto en el presente artículo”““.

Por su parte la Nota Interpretativa del artículo 8 párrafo uno letra c) del Acuerdo de Valoración expresa: “““Los cánones y derechos de licencia que se mencionan en el párrafo 1 c) del artículo 8 podrán comprender, entre otras cosas, los pagos relativos a patentes, marcas comerciales y derechos de autor. Sin embargo, en la determinación del valor en aduana no se añadirán al precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas los derechos de reproducción de dichas mercancías en el país de importación.”““.

El referido Acuerdo de Valoración no proporciona una definición específica de las expresiones “canon” y “derechos de licencia”. Sin embargo, se entiende por lo general que estas expresiones significan el derecho a utilizar, producir o vender un producto bajo licencia.

De acuerdo al artículo 8.1 literal c) y la Nota Interpretativa al referido artículo, contenida en el Acuerdo de Valoración, puede entenderse como canon o derecho de licencia el importe por concepto de derechos intangibles tales como los derechos de autor, patentes, marcas o el *know-how*, que se refieren a la manufactura, venta, uso o reventa de las mercancías importadas.

De lo antes transcrito, se entiende que para efectos de valoración aduanera, el aludido Acuerdo de Valoración señala en los artículos 8.1 literal c) y 8.3, los requisitos que deben cumplirse para añadir los cánones y derechos de licencia al valor en aduana, siendo estos los siguientes:

- a) El pago deberá estar relacionado con las mercancías objeto de valoración;
- b) El pago de regalías podrá constituir un pago directo o indirecto;
- c) El pago de regalías deberá efectuarse como condición de la venta;
- d) Que las regalías no estén incluidas en el precio de factura;
- e) Las adiciones al precio realmente pagado o por pagar sólo podrán hacerse sobre la base de datos objetivos y cuantificables.

Tomando en cuenta lo anterior, es pertinente verificar en el caso que nos ocupa si la Autoridad Aduanera ha respetado los requisitos establecidos en el artículo 8.1 literal c) y 8.3 del Acuerdo de Valoración, para establecer si procede añadir al valor en aduanas los pagos efectuados en concepto de regalías por -----, respecto de las mercancías importadas mediante las Declaraciones de Mercancías que se detallan en el cuadro siguiente:

DETALLE DECLARACIONES DE MERCANCÍAS

No.	No. DMS O FAUCAS	FECHA DE REGISTRO	No.	No. DMS O FAUCAS	FECHA DE REGISTRO	No.	No. DMS O FAUCAS	FECHA DE REGISTRO	No.	No. DMS O FAUCAS	FECHA DE REGISTRO
1	4 115	03/01/2011	23	4 1909	10/01/2011	45	4 4219	18/01/2011	67	4 5973	25/01/2011
2	4 369	04/01/2011	24	4 1910	10/01/2011	46	4 4220	18/01/2011	68	4 5975	25/01/2011
3	4 370	04/01/2011	25	4 1200	11/01/2011	47	4 4216	18/01/2011	69	4 3602	25/01/2011
4	4 371	04/01/2011	26	4 2316	11/01/2011	48	4 2470	19/01/2011	70	4 6385	26/01/2011
5	4 210	05/01/2011	27	4 2317	11/01/2011	49	4 2471	19/01/2011	71	4 6387	26/01/2011
6	4 440	05/01/2011	28	4 2318	11/01/2011	50	4 4556	19/01/2011	72	4 6390	26/01/2011
7	4 441	05/01/2011	29	4 2320	11/01/2011	51	4 4557	19/01/2011	73	4 6391	26/01/2011
8	4 768	05/01/2011	30	4 2319	11/01/2011	52	4 4558	19/01/2011	74	4 6386	26/01/2011
9	4 769	05/01/2011	31	4 1375	12/01/2011	53	4 4560	19/01/2011	75	4 3808	27/01/2011
10	4 770	05/01/2011	32	4 1553	12/01/2011	54	4 4561	19/01/2011	76	4 6723	27/01/2011
11	4 772	05/01/2011	33	4 2636	12/01/2011	55	4 4817	20/01/2011	77	4 4059	28/01/2011
12	4 774	05/01/2011	34	4 2637	12/01/2011	56	4 2930	21/01/2011	78	4 4060	28/01/2011
13	4 776	05/01/2011	35	4 2638	12/01/2011	57	4 5154	21/01/2011	79	4 6953	28/01/2011
14	4 777	05/01/2011	36	4 2958	13/01/2011	58	4 5149	21/01/2011	80	4 6954	28/01/2011
15	4 778	05/01/2011	37	4 1802	14/01/2011	59	4 5376	22/01/2011	81	4 6959	28/01/2011
16	4 779	05/01/2011	38	4 1832	14/01/2011	60	4 1557	24/01/2011	82	4 6960	28/01/2011
17	4 780	05/01/2011	39	4 3290	14/01/2011	61	4 3250	24/01/2011	83	4 6955	28/01/2011
18	4 781	05/01/2011	40	4 2113	17/01/2011	62	4 3346	24/01/2011	84	4 6957	28/01/2011
19	4 659	06/01/2011	41	4 3742	17/01/2011	63	4 5621	24/01/2011	85	4 7057	28/01/2011
20	4 1086	06/01/2011	42	4 2358	18/01/2011	64	4 5969	25/01/2011	86	4 4338	31/01/2011
21	4 706	07/01/2011	43	4 4213	18/01/2011	65	4 5971	25/01/2011	87	4 4345	31/01/2011
22	4 815	07/01/2011	44	4 4214	18/01/2011	66	4 5972	25/01/2011	88	4 7657	31/01/2011

A efectos de realizar dicho estudio, es pertinente referirse al contrato de licencia celebrado entre ----- y -----, en ese sentido tenemos:

DEL CONTRATO Y DOCUMENTOS RELACIONADOS.

De folios 1471 al 1474 del Expediente Administrativo de Aduanas, se encuentra agregado documento denominado "CONTRATO MEMORANDUM OF AGREEMENT", celebrado entre -----, como el "Propietario" y -----, como el "Usuario", el día veintitrés de octubre del año mil novecientos sesenta y tres, en New York, Estados Unidos.

En el Preámbulo de dicho Contrato se lee: "POR CUANTO el Propietario es dueño de las marcas de fábrica que aparecen en el Anexo A aquí incluso (que en adelante será denominado en forma colectiva las "Marcas de Fábrica") debidamente registradas en El Territorio".

En la Cláusula 1 del mismo estipula: "El Propietario otorga por este medio al Usuario licencia para usar las Marcas de Fábrica en productos manufacturados, empacados, o vendidos en

el Territorio, utilizando las fórmulas, procedimientos y métodos que de tiempo en tiempo serán suministrados o aprobados por el Propietario y de acuerdo con standards. El Usuario está autorizado para aplicar las Marcas de Fábrica a tales productos y usarlas en la venta y publicidad de éstos, así como en otra actividad relacionada con ellos que apruebe el Propietario"".

Las cláusulas del número 6 al 10 del aludido documento en lo principal expresan:

""6. En consideración a los derechos otorgados al Usuario en este contrato, éste pagará al Propietario, en concepto de regalía, un porcentaje del total de ventas autorizadas de todos los productos vendidos por el Usuario bajo el amparo de las Marcas de Fábrica...

7. Dicha regalía será pagadera trimestralmente antes o el propio día treinta (30) siguiente al fin de cada trimestre del año calendario.

8. El Usuario presentará al Propietario, con cada remesa de regalías, un informe declarando el valor total de todos los productos amparados por las Marcas de Fábrica vendidos por él durante el trimestre anterior del año calendario, y la cantidad de las regalías por pagar. El Propietario tendrá el derecho, en cualquier momento, de inspeccionar los libros del Usuario de modo que pueda verificar la exactitud de sus informes y de las sumas de las regalías sujetas a pago."".

9. El propietario tendrá libre acceso a las oficinas y plantas del Usuario en cualquier momento, para inspeccionarlas con el propósito de verificar si el Usuario ha observado fielmente los standards especificados por el Propietario.

10... Si el Usuario no cumpliera con pagar la regalía que aquí se estipula o con observar los standards especificados por el Propietario... el Propietario puede dar por terminado este contrato dando aviso por escrito al Usuario....."".

Finalmente el Anexo A de dicho Contrato establece: ""Todas las marcas de fábrica del Propietario que están ahora registradas o que serán registradas en el futuro en El Territorio"".

Por otra parte, a folios 1481-1482 se encuentra agregado documento denominado ""CONTRATO DE REGALÍAS CARTA DE ENMIENDA"" , suscrito entre ----- y -----

-----, el día dieciséis de enero del año mil novecientos noventa, en cuyo texto se indica que por medio de éste se efectúa la tercera enmienda al Contrato de Regalías relacionado anteriormente, específicamente al numeral 10 del mismo, que se modificó en el sentido siguiente:

““EL PRESENTE CONVENIO HA DE SER EFECTIVO POR UN PERIODO DE CINCO A AÑOS A MENOS QUE UNA DE LAS PARTES LO DE POR TERMINADO. ESTE NUEVO PERIODO DE VIGENCIA SE INICIARA EL PRIMERO DE ENERO DE MIL NOVECIENTOS NOVENTA, Y VENCERA EL TREINTA Y UNO DE DICIEMBRE DE MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y CUATRO. SI LA USUARIA NO CUMPLE CON EL PAGO DE REGALIAS DE ACUERDO A LO ESTIPULADO, O CON CUALQUIER OTRA VIA QUE INFRINJA ESTE CONVENIO, LA COMPAÑÍA PROPIETARIA PUEDE TERMINAR ESTE CONVENIO... ESTE CONVENIO PUEDE SER RENOVADO POR UN PERIODO ADICIONAL ESPECIFICO POR ACUERDO DE AMBAS PARTES.”“”.

Seguidamente de folios 1487 al 1489 del Expediente de Aduanas, corre agregada Resolución No. 60 PR proveída por el Ministerio de Economía el día veintinueve de enero del año dos mil dos, en cuyos Considerando III, expresa ““Que el Registro de Comercio... inscribió la Licencia de Uso No Exclusiva, en todo el territorio de la República de El Salvador, para un plazo indefinido contado a partir del 1 de noviembre de 1998; otorgada por ----- ... a favor de ----- sobre las MARCAS DE FABRICA Y DE COMERCIO”“” detalladas a continuación: AJAX, COLGATE TOTAL y FLUORIDE TOOHPASTE, FAB, FABULOSO, KOLINOS, MENNEN, PALMOLIVE, SPEED y SUAVITEL.

En la parte final del referido Considerando señala: ““Cada una de estas marcas amparan una variedad de productos”“”.

Habiéndose efectuado una breve reseña de la información consignada en los Contratos antes mencionados, es procedente realizar el estudio del caso en relación con el artículo 8.1 literal c) y 8.3 del Acuerdo de Valoración, así como los argumentos de la recurrente social de la siguiente manera:

A. El pago deberá estar relacionado con las mercancías objeto de valoración.

Este Tribunal considera que el primer requisito se refiere a que debe existir una necesaria relación entre el pago efectuado por concepto de regalías y las mercancías que ingresan al país

sometidas al régimen de importación definitiva y que por ende, son objeto de valoración aduanera. En otras palabras, la relación entre regalías y mercancías importadas deberá ser una relación directa; esto es, que la mercancía importada debe quedar comprendida dentro de los alcances de la licencia.

Lo antes expresado es reforzado con lo establecido en las Notas al artículo 1 del GATT, en el numeral 4 que señala: "El precio realmente pagado o por pagar es el precio de las mercancías importadas. Así pues, los pagos por dividendos u otros conceptos del comprador al vendedor que no guarden relación con las mercancía importadas no forman parte del valor en aduana".

La Dirección General en la Resolución objeto de alzada, en el Apartado **IV) PRUEBAS DE CARGO... primer requisito** ha manifestado en cuanto a éste requisito lo siguiente: "las mercancías importadas son artículos para el aseo personal..".

En cuanto a lo argumentado por la Autoridad Aduanera, la recurrente social ha externado en resumen que la Dirección General de Aduanas no consideró la Cláusula Tercera del Contrato en comento, que hace referencia a la "utilización de fórmulas, procedimientos y métodos que de tiempo en tiempo serán suministradas o aprobados por el Propietario, de acuerdo con estándares especificados".

De lo antes expuesto, este Tribunal advierte de los documentos contenidos en el Expediente Administrativo, que -----, pagó un porcentaje en concepto de regalías por productos varios de las marcas "COLGATE, PROTEX, PALMOLIVE, MENNEN, AJAX, FABULOSO, AZISTIN y SUAVITEL" (página de la Resolución apelada), importados mediante las Declaraciones de Mercancías detalladas en el Cuadro "DETALLE DECLARACIONES DE MERCANCIAS".

De cuyas marcas ----- es propietaria, y es precisamente en virtud de ello que esta conjuntamente con -----, suscribieron el Contrato de Regalías, en el que se acuerda el pago del 5% en concepto de regalías de "un porcentaje del total de ventas autorizadas de todos los productos vendidos por el Usuario bajo el amparo de las Marcas de Fábrica". Siendo oportuno agregar que la recurrente social en ningún momento ha negado que las marcas importadas en las DM en comento, no pertenezcan a -----.

Finalmente, respecto de la Cláusula Tercera del Contrato en comento a que hace alusión la impetrante social, este Tribunal tiene a bien señalar que la sociedad apelante se limita a argumentar que "los pagos por regalías reciben a cambio contraprestaciones como el uso de la propiedad industrial, el conocimiento técnico (know-how), la coordinación de actividades promocionales, y los servicios ejecutados por profesionales, apoyo centralizado y asistencia técnica del licenciario".

Sin embargo, no aporta elementos probatorios que se sustenten su alegato, en el sentido de demostrar de que forma reciben el conocimiento técnico, la coordinación, los servicios ejecutados por profesionales y la asistencia técnica de parte de la propietaria de las marcas importadas, pues la recurrente social se limita a exponer los presuntos beneficios pero sin proporcionar documentos y otro medio de prueba que demuestre tales hechos; ya que no basta citar la Cláusula del Contrato en comento, pues lo dispuesto en ella lo que comprueba es el acuerdo a que llegaron las partes y que es reflejado en dicho instrumento, más no su realización. En ese sentido, lo argumentado por la apelante social carece de sustento debiendo desestimarse el mismo.

Conforme todo lo expuesto, se demuestra que existe una relación o vínculo directo entre el pago de las regalías con las mercancías importadas marcas: "COLGATE, PROTEX, PALMOLIVE, MENNEN, AJAX, FABULOSO, AZISTIN y SUAVITEL" importadas mediante las DM detalladas en el Cuadro "DETALLE DECLARACIONES DE MERCANCÍAS".

B. El pago de regalías podrá constituir un pago directo o indirecto.

La apelante social respecto de este segundo requisito alega: "la Dirección General de Aduanas, no entra a valorar la cláusula tercera del contrato".

Respecto de lo dispuesto en la Cláusula 3 del Contrato de Regalías, este Tribunal tiene a bien ratificar lo expresado en la letra A) del presente Apartado, en que se desestimó el mismo.

No obstante lo anterior, es oportuno indicar que de acuerdo al Contrato de Regalías, ----- es la dueña de las marcas de fábrica tales como: Ajax, Colgate Total y Fluoride Toohpaste, Fab, Fabuloso, Kolinos, Mennen, Palmolive, Speed, Suavitel, entre otras; las cuales se

corresponden como se ha indicado en párrafos precedentes con los productos importados mediante las DM detalladas en el cuadro "DETALLE DECLARACIONES DE MERCANCÍAS" objeto de valoración; siendo dicha sociedad quien recibe el pago de regalías sobre las ventas netas de las mercancías realizadas en El Salvador por ----- de conformidad con lo estipulado en la Cláusula 6 del Contrato de Regalías antes mencionado. Pagos que de acuerdo a lo plasmado en la Resolución apelada se efectuaron a nombre de -----, ésta última ubicada en Estados Unidos.

En tal sentido, y habiendo comprobado que las mercancías importadas mediante las DM antes relacionadas que son objeto de valoración, coincide con las que ----- es propietaria de las marcas en comento, se logra establecer que los pagos en concepto de regalías están relacionados con las importaciones. Dado que dichos pagos en concepto de pago de regalías se efectuaron mensualmente a la casa matriz -----, afectando contablemente las cuentas contables códigos 117401040 REGALIAS A PAGAR A NUEVA YORK y 100064082 ----- CUENTA 36830153, tal como lo expresa la Autoridad Aduanera en la Resolución objeto de la presente alzada en la página 6, debiendo añadirse que la documentación relacionada con los pagos realizados por la apelante social a la propietaria se encuentra agregada de folios 1377 al 1469 del Expediente de Aduanas.

Por todo lo anterior, se comprueba que el pago realizado por -----, relacionado con las marcas de las mercancías importadas y objeto de valoración se hace directamente al dueño de las mismas, es decir, a -----, por lo que estamos en presencia de un pago directo, pues como ha quedado demostrado existe un pago directo, por lo que resulta inatendible lo argumentado por la recurrente social.

El pago directo de las regalías inclusive ha sido corroborado ante este Tribunal por el Apoderado General Judicial de la impetrante social, tal como consta a folios 20 del escrito de interposición del Recurso de Apelación al indicar "mi poderdante tiene que pagar una regalía a la sociedad licenciataria -----, por el derecho de utilizar sus marcas... el canon... surge de una obligación legal de mi poderdante, de pagar a la sociedad Licenciataria -----, como poseedor de los derechos de la marca, cuando se venden en el país los artículos.", en consecuencia, lo actuado por la Dirección General es conforme a derecho.

C. El pago de regalías deberá efectuarse como condición de la venta.

Sobre dicho requisito, la impetrante social en su escrito de apelación a folios 19 del presente Incidente, manifiesta: ""en el contrato de uso de marcas, celebrado entre -----, en calidad de Propietario, y -----, en calidad de Usuario, no consta ninguna cláusula específica que disponga que tales pagos representen una condición de venta que impida el suministro de bienes por los fabricantes de las mercancías importadas, a pesar que la regalía se relacione con tales mercancías solo para propósitos de su cálculo, basándose en los volúmenes de venta."".

En relación a éste requisito tenemos que no solo es necesario que el pago se encuentre relacionado con las mercancías importadas, sino que al mismo tiempo es necesario que dicho pago sea una condición impuesta al comprador por el uso exclusivo de las mercancías. Esto significa que si no hay regalías entonces no hay venta.

En atención a ello, debemos reiterar que ----- otorgó a -----, ""licencia para usar las Marcas de Fábrica en productos manufacturados, empacados, o vendidos en el Territorio, utilizando las fórmulas, procedimientos y métodos que de tiempo en tiempo serán suministrados o aprobados por el Propietario y de acuerdo con standards. El Usuario está autorizado para aplicar las Marcas de Fábrica a tales productos y usarlas en la venta y publicidad de éstos, así como en otra actividad relacionada con ellos que apruebe el Propietario"", de conformidad al Contrato antes relacionado, y en atención al otorgamiento de dicha licencia la impetrante social se comprometió a pagar regalías directamente a -----, como propietaria de las marcas; estableciéndose en tal instrumento en la Cláusula ""10... Si el Usuario no cumpliera con pagar la regalía que aquí se estipula o con observar los standards especificados por el Propietario... el Propietario puede dar por terminado este contrato dando aviso por escrito al Usuario...."", la cual fue ratificada en la modificación que se efectuó al mismo por medio de ""CONTRATO DE REGALÍAS CARTA DE ENMIENDA"" , al expresar: ""SI LA USUARIA NO CUMPLE CON EL PAGO DE REGALIAS DE ACUERDO A LO ESTIPULADO, O CON CUALQUIER OTRA VIA QUE INFRINJA ESTE CONVENIO, LA COMPAÑÍA PROPIETARIA PUEDE TERMINAR ESTE CONVENIO..."".

En tal sentido, si -----, no efectuare el pago a ----- en concepto de regalías equivalentes al 5% de un porcentaje del total de ventas autorizadas de todos los

productos vendidos por la recurrente social, ésta última puede dar por terminado el Contrato de acuerdo a lo estipulado en el mismo.

Lo anterior, evidencia la relación entre la mercancía importada y los efectos económicos del Contrato citado, ya que si no se efectúa el pago en concepto de regalías del 5% a -----, como propietaria de las marcas en comento, cesará la licencia otorgada a -----, en El Salvador; en otras palabras, ésta no podrá comercializar los productos antes indicados.

Es así, que las regalías pagadas por la apelante social a -----, deberán ser tomadas en cuenta a los efectos de la determinación del valor en aduanas, al haberse evidenciado la condición impuesta por ésta a la apelante social para comercializar los productos de los que es propietaria -----.

De lo antes expuesto, este Tribunal concluye que el pago en concepto de regalías es una condición impuesta a la recurrente social para la utilización de las marcas de las mercancías objetadas, por lo que carece de fundamento lo argüido por la impetrante sobre este requisito.

D. Que las regalías no estén incluidas en el precio de factura.

En cuanto a este requisito la recurrente social muestra su desacuerdo con el cumplimiento del mismo, pues aduce que el precio de las regalías si está incluido en el precio realmente pagado por las mercancías en un momento posterior.

En cuanto a este requisito, se necesita que para que las regalías sean incluidas en el valor en aduana, lógicamente no deben estar contenidas en el precio pagado o por pagarse.

En ese sentido, y de acuerdo a lo expuesto, se deduce que el valor de las regalías no ha sido incluido en el precio facturado, y por ende declarado en el despacho de importación; por consiguiente, en virtud que la mercancía se venderá en su debido tiempo, es obvio considerar que no fueron declarados en el primer precio, ya que al momento de la importación de la mercancía no existe la obligación del pago de regalías, sino hasta en el momento de la venta del producto importado. Por lo tanto, ----- debió ajustar el valor en aduanas declarado originalmente en las DM por

medio de las cuales se importaron los productos amparados en el ya mencionado Contrato, luego de determinar la cuantía a pagar sobre dichos productos (del 5% del del total de ventas autorizadas de todos los productos vendidos por el Usuario bajo el amparo de las Marcas de Fábrica), al propietario de dichas marcas; realizando el procedimiento establecido en el artículo 89 del Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano (RECAUCA), vigente a la fecha de las importaciones, el cual establece el procedimiento de la rectificación de las Declaraciones de Mercancías, cuando el declarante tenga razones para considerar que una declaración aduanera contiene omisiones.

Al respecto, dicho artículo señala: “En cualquier momento que el declarante tenga razones para considerar que una declaración aduanera contiene información incorrecta o con omisiones, debe presentar de inmediato una solicitud de rectificación. Cuando se trate de rectificaciones que impliquen el pago de sumas no canceladas... ésta procederá siempre que el proceso selectivo y aleatorio no se hubiera iniciado, o cuando habiéndose efectuado el levante de las mercancías, dicha rectificación no esté precedida por una verificación posterior de la declaración, debidamente notificada al declarante. La rectificación podrá efectuarse acompañando a la solicitud... la presentación de una declaración complementaria. Para efectos de determinación de los derechos e impuestos complementarios, se tendrá como fecha de aceptación de la declaración complementaria, la misma fecha de aceptación de la declaración que se rectifica (...)”. (El subrayado es nuestro).

Por cuanto, el artículo antes transcrito establece la facultad que posee el declarante para poder efectuar rectificaciones en las declaraciones de mercancías, es por ello que al momento en que la sociedad recurrente pagó al dueño de las marcas el porcentaje respectivo en concepto de regalías por los productos importados, la sociedad fiscalizada debió haber rectificado las DM en comento, realizando un ajuste al valor en aduanas declarado, por medio de la Declaración Complementaria; no obstante, la sociedad recurrente no presentó la referida Declaración.

En consecuencia, si al momento de la importación no se disponía del detalle de las ventas mensuales de los productos objeto de contrato, luego de determinar la cuantía a pagar sobre dichos productos a -----, se debió aplicar el procedimiento regulado en el artículo 89 del RECAUCA, vigente a la fecha de las importaciones.

E. Las adiciones al precio realmente pagado o por pagar sólo podrán hacerse sobre la base de datos objetivos y cuantificables.

Respecto de este punto, la impetrante social muestra su desacuerdo con el procedimiento realizado por la Dirección General de Aduanas, para la determinación de los valores.

Al respecto, según lo establecido en las Notas Interpretativas del artículo 8.3 del Acuerdo de Valoración, se advierte que los cánones o derechos de licencia deben ser determinados sin dificultad bajo datos objetivos y cuantificables, si no es así, el valor en aduanas no podrá determinarse mediante el método de valor de transacción estipulado en el citado Acuerdo. En tal sentido, los datos objetivos y cuantificables se entienden como: aquellos que pueden demostrarse con elementos de hechos físicos, tales como, documentos escritos o medios magnéticos y sean susceptibles de cálculos matemáticos y/o de verificación.

En ese sentido, este Tribunal observa que la Dirección General de Aduanas para establecer los valores ajustados, se fundamentó en valores extraídos de documentos que proporcionó la misma recurrente social, y que se encuentran agregados al Expediente Administrativo, consecuentemente, el ajuste realizado por la Autoridad Aduanera a lo declarado por la impetrante social en las DM en comento, se ha basado en datos objetivos y cuantificables, pues se basaron en datos facilitados por la sociedad recurrente, por lo que el alegato esgrimido por ésta resulta infundado.

En razón de lo anterior, este Tribunal advierte que para el caso en cuestión, los pagos efectuados por la sociedad recurrente a -----, que corresponden al 5% en concepto de regalías, deben incorporarse al valor en aduanas, debido a que cumplen con lo dispuesto en el Art. 8 letra c) del Acuerdo de Valoración; por lo que para determinar el valor en aduanas de las mercancías importadas deberá añadirse al precio realmente pagado o por pagar el cinco por ciento, que corresponde a las regalías pactadas entre el usuario y el propietario.

En ese sentido, el ajuste efectuado por la Autoridad Aduanera al valor en aduana declarado por sociedad apelante en las DM detalladas en el cuadro ""DETALLE DECLARACIONES DE MERCANCÍAS"" ha sido conforme a derecho, al haberse comprobado que las operaciones realizadas por -----, cumplen los requisitos previstos por los artículos 1 y 8 letra c); nota al artículo 1 y 8 párrafo 1 c), de las Notas Interpretativas del Acuerdo de Valoración, motivo por el cual la determinación efectuada por la Dirección General a cargo de la recurrente social en la Resolución objeto de alzada, es procedente. Por lo tanto, se desestima el argumento expuesto por la recurrente

social respecto de este punto y se confirma la Resolución venida en cuanto a los derechos e impuestos determinados así como las multas impuestas.

El presente criterio es conforme a precedentes emitidos por este Tribunal a las diez horas con tres minutos del día veintiocho de julio del año dos mil catorce, bajo la referencia A1306005TM, y once horas del día diecisiete de noviembre del año dos mil diez, con referencia A0911002TM.

2. DE LAS OPINIONES CONSULTIVAS EMITIDAS POR EL COMITÉ TÉCNICO DE VALORACIÓN EN ADUANA.

Expresa la recurrente social que ""Existe amplio asidero legal sobre este asunto del pago de regalías... que emite el Comité Técnico de Valoración en Aduanas de la Organización Mundial de Aduanas (OMA), que orienta bajo qué circunstancias el precio realmente pagado no constituye una condición de la venta de mercancías para su exportación al país importador"", tales como: Opiniones consultivas números 4.2, 4.5, 4.8 y 4.13.

Al respecto, este Tribunal tiene a bien señalar en primer lugar que el Comité Técnico de Valoración en Aduana, denominado Comité Técnico, fue establecido en el artículo 18.2 del Acuerdo de Valoración; cuyas funciones se encuentran desarrolladas en el Anexo II del referido texto legal, su objetivo principal consiste en conseguir, a nivel técnico, la uniformidad de la interpretación y aplicación del Acuerdo. Emite documentos denominados instrumentos, los cuales pueden ser de distintos tipos, tales como: Opiniones Consultivas, Comentarios, Estudios, Notas Explicativas y Estudios de Casos.

En segundo lugar, es oportuno indicar que dichos ""instrumentos no constituyen una norma internacional. A diferencia de las Notas interpretativas al Acuerdo que figuran en el Anexo I, ninguna de las de las disposiciones del Acuerdo implica que las decisiones del Comité Técnico hayan de tener fuerza legal para los Signatarios mientras no estén incorporadas a la legislación nacional de éstos."" de acuerdo a lo plasmado en los TEXTOS DEL COMITÉ TÉCNICO DE VALORACIÓN EN ADUANA. (TEXTOS DEL COMITÉ TÉCNICO DE VALORACIÓN EN ADUANA, pág. 2, publicados en página web: www.derechoaduanero.com, Derecho Aduanero, Centro de documentación jurídica, Valencia,).

Una opinión consultiva responde a un interrogante sobre las modalidades de aplicación del Acuerdo a un conjunto de elementos de hechos reales o teóricos. Así, pues, cuando los elementos de hecho en una situación dada sean idénticos a los descritos en la opinión consultiva, las administraciones aduaneras dispondrán de una solución clara; cuando los elementos de hecho no sean idénticos, puede que la opinión consultiva no sea directamente aplicable, aunque podría constituir una orientación para la solución del problema. "" (ídem)

Para el caso que nos ocupa, tenemos que las opiniones consultivas números 4.2, 4.5, 4.8 y 4.13, no guardan identidad en cuanto a los hechos relacionados con las diligencias, por otra parte, debe indicarse a la impetrante social que las opiniones consultivas no son vinculantes, pues no constituyen una norma, tal como se expresó en párrafos precedentes, siendo la función de dichos instrumentos lograr uniformidad en la interpretación del Acuerdo, en ese sentido únicamente pueden servir para reforzar una decisión adoptada por la Administración Aduanera, más no el fundamento para ello, pues el sustento para determinar la procedencia de ajustar los valores declarados deviene del Acuerdo de Valoración.

Finalmente, es importante resaltar que la impetrante social dentro del diligenciamiento del presente Recurso de Apelación se limitó a invocar las opiniones consultivas ya indicadas, sin externar las razones por las cuales a su criterio las situaciones descritas en las mismas, encajan en los hechos discutidos en este Recurso.

3. DEL PAGO DEL IVA.

La recurrente social manifiesta que ""El impuesto complementario determinado en la Resolución **RES. No. 729/13/DJCA/DPJ/32**, por concepto de impuestos a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios, recaería en una doble tributación por los montos pagados en concepto de regalías."".

Al respecto, y previo a dar respuesta al presente alegato, este Tribunal considera oportuno citar algunas disposiciones legales que coadyuvarán en la respuesta a emitir, así tenemos:

El artículo 44 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano (CAUCA) vigente a la fecha de las importaciones en análisis, establece que el "El valor en aduana constituye la base imponible para la aplicación de los derechos arancelarios a la importación (DAI), de las mercancías importadas o internadas al territorio aduanero de los Estados Parte.

Dicho valor será determinado de conformidad con las disposiciones del Acuerdo relativo a la aplicación del artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994."

Por otra parte, el Acuerdo de Valoración de acuerdo al artículo 8, número 1, letra c), establece que para determinar el valor en aduana se añadirán al precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas los cánones y derechos de licencia relacionados con las mercancías objeto de valoración que el comprador tenga que pagar directa o indirectamente como condición de venta de dichas mercancías, en la medida en que los mencionados cánones y derechos no estén incluidos en el precio realmente pagado o por pagar.

En relación a ello, la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, en adelante Ley de IVA, en lo pertinente al caso dispone en el artículo 48 letra g) señala lo siguiente: "En las importaciones e internaciones se tomará como base imponible la cantidad que resulte de sumar al valor CIF o valor aduanero, los derechos arancelarios y los impuestos específicos al consumo que correspondan".

El artículo 51 de dicha Ley reza: "Para determinar la base imponible del impuesto deberán adicionarse al precio o remuneración cuando no las incluyeran, todas las cantidades ó valores que integran la contraprestación y se carguen o cobren adicionalmente en la operación, aunque se documenten o contabilicen separadamente o correspondan a operaciones que consideradas independientemente no estarían sometidas al impuesto."

El artículo 161 del Código Tributario, dispone que: "El adquirente de los bienes y el prestatario o beneficiario de los servicios, cuando quien transfiere el bien o el prestador de los servicios no tenga domicilio ni residencia en el país es el obligado al pago del impuesto. Para este efecto deberán efectuar las retenciones pertinentes y enterarlas mediante mandamiento de pago emitido por la Administración Tributaria."

De lo antes expuesto, y del análisis del caso tenemos que si bien es cierto, que la sociedad por -----, canceló el Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, (IVA), así como el Impuesto sobre la Renta calculado en base a la regalía, los impuestos de IVA y Renta fueron retenidos al licenciador de la marca y dicho valor fue trasladado bajo mandamiento de ingreso a la Administración Tributaria, bajo ese mecanismo operacional no es un IVA cancelado como sujeto pasivo en calidad de Contribuyente, si no como sujeto pasivo en calidad de responsable; es decir, el pago del IVA e impuesto sobre la renta retenidos, es un pago en virtud de una obligación establecida por ministerio de ley, de conformidad al artículo 42 del Código Tributario el cual establece: ""Se considera responsable quien, aún sin tener el carácter de contribuyente, debe por disposición expresa de la Ley cumplir las obligaciones atribuidas a éste.""

Por consiguiente, la retención y pago del IVA y Renta fueron en cumplimiento a las obligaciones que posee como adquirente de bienes, y que son independientes de lo actuado por la Dirección General de Aduanas, por lo que no existe doble tributación, en consecuencia, resulta improcedente lo argumentado por la impetrante social.

En conclusión, en el presente caso se ha demostrado para las mercancías importadas mediante las DM detalladas en el Cuadro ""DETALLE DECLARACIONES DE MERCANCÍAS"", el pago por uso de las marcas es parte del valor en aduana y no se contabiliza como una prestación de servicios, en consecuencia, la Dirección General ha actuado de conformidad a las facultades de fiscalizar y recaudar los derechos e impuestos a que esté sujeto el ingreso o salida de mercancías, según le establece la ley en el artículo 3 de su Ley Orgánica. Este Tribunal reitera que aun cuando el pago de las regalías se efectúa de forma aislada al pago del valor de transacción de las mercancías importadas, debe adicionarse a la base imponible tal como lo manda la legislación aduanera expuesta anteriormente.

Conforme todo lo expuesto en el presente Considerando, este Tribunal estima procedente la determinación oficiosa de los Derechos Arancelarios a la Importación e Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, efectuada por la Dirección General de Aduanas, respecto de las Declaraciones de Mercancías detalladas en el Cuadro ""DETALLE

DECLARACIONES DE MERCANCÍAS""", consignado en el Apartado 1 del presente Considerando; al haberse establecido por esta Oficina que la impetrante social debió ajustar el valor declarado en las DM citadas por las razones expresadas en el Apartado 1 del presente Considerando; en consecuencia se confirman las multas tributarias impuestas por la comisión de la infracción tributaria tipificada en el artículo 8 letra a) de la Ley Especial para Sancionar Infracciones Aduaneras, por inexactitudes en el valor declarado en las citadas DM.

POR TANTO: De conformidad a las razones expresadas, disposiciones legales citadas y artículo 4 de la Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas, este Tribunal **RESUELVE: CONFÍRMASE** la Resolución con referencia **RES. Nº 729/13/DJCA/DPJ/32**, emitida por la Dirección General de Aduanas a las catorce horas del día veintisiete de septiembre del año dos mil trece, a nombre de -----, por los conceptos y montos citados al inicio de la presente sentencia.

Emítase el mandamiento de ingreso correspondiente.

Devuélvase el Expediente Administrativo de Aduana, que contiene las diligencias administrativas a nombre de -----, a la Dirección General de Aduanas.
NOTIFÍQUESE. ---PRONUNCIADA POR EL PRESIDENTE Y LOS SEÑORES VOCALES QUE LA SUSCRIBEN ---M. E. dRUBIO.---R. CARBALLO.---J. MOLINA.---MPA.---J. N. C. ESCOBAR.---RUBRICADAS.

CORRESPONDE A DATOS PERSONALES O CONFIDENCIALES: -----